



Entnahme aus dem Betriebsvermögen

Privatentnahmen: Folgen für Gewinn und Umsatzsteuer

Bei Entnahmen aus dem Betriebsvermögen können sich unterschiedliche Auswirkungen sowohl auf den Gewinn als auch auf die Umsatzsteuer ergeben. Ein wesentlicher Faktor ist, ob Barbeträge oder Sachleistungen aus dem Unternehmen für private Zwecke entnommen werden.

Von **StBin Michele Schwirkli-Filler**, Geschäftsführerin **JBMS Steuerberatungsgesellschaft, Berlin**

Die Entnahme von Barbeträgen, z. B. für den eigenen Lebensunterhalt, wirkt sich grundsätzlich nicht auf den Gewinn aus, weil § 4 Abs. 1 EStG den Gewinn als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um Entnahmen und vermindert um Einlagen, definiert. Die Entnahme von Barbeträgen aus der Kasse oder vom Bankkonto bucht der Einzelunternehmer in seiner Buchführung auf das Konto „Privatentnahmen allgemein“ 1800/2100 (SKR 03/04). Buchungssatz: Privatentnahmen allgemein an Bank.

Welche Vorgänge als Privatentnahmen behandelt werden müssen

Es handelt sich um Entnahmen, wenn im Laufe eines Wirtschaftsjahres Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und andere Leistungen) aus dem Betrieb für den eigenen Haushalt und für andere betriebsfremde Zwecke (z. B. für Spenden) entnommen werden (§ 4 Abs. 1 EStG). In § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist geregelt, mit welchem Wert die Sachentnahmen anzusetzen sind.

Bei der Umsatzsteuer wird die Entnahme von Gegenständen einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt (§ 3 Abs. 1b UStG). Die private Nutzung von Gegenständen des Unternehmens wird einer sonstigen Leistung gleichgestellt (§ 3 Abs. 9a UStG). Ob und in welcher Höhe tatsächlich Umsatzsteuer anfällt, hängt davon ab, inwieweit der Unternehmer vorweg einen Vorsteuerabzug beanspruchen konnte.

Nur Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft dürfen ihrem Unternehmen Beträge für private Zwecke entnehmen. Eine Kapitalgesellschaft, z. B. eine GmbH, hat keine Privatsphäre, so dass eine Privatentnahme ausgeschlossen ist. Soweit eine GmbH ihrem

Gesellschafter außerhalb seines Arbeitsverhältnisses Geld oder Sachwerte zukommen lässt, handelt es sich um Gewinnausschüttungen.

Auch fremdfinanzierte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens können entnommen werden. Durch die Entnahme wird die betriebliche Schuld zu einer privaten Schuld (R 4.2 Abs. 15 EStR).

Wann sich Privatentnahmen auf den Gewinn auswirken

Ob und wie sich Entnahmen auf den Gewinn auswirken, hängt davon ab, was entnommen wird:

- Bargeld (die Entnahme hat keine Auswirkung auf den Gewinn)
- Wirtschaftsgüter (auch immaterielle Wirtschaftsgüter, die ggf. nicht bilanziert wurden)
- Nutzungen oder Leistungen

Wirtschaftsgüter werden mit dem Teilwert entnommen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Teilwert ist der Wert, den der Erwerber des ganzen Betriebs für das jeweilige Wirtschaftsgut zahlen würde. In der Regel ist das der Wert, der bei einem Verkauf auf dem freien Markt erzielt werden kann. Der Teilwert stimmt regelmäßig nicht mit dem Buchwert überein. Buchwert ist der Betrag, mit dem ein Wirtschaftsgut in der Bilanz (im Anlageverzeichnis) ausgewiesen wird. In vielen Fällen ist der Buchwert niedriger als der Teilwert. Die Differenz zwischen Buchwert und Teilwert bezeichnet man als stille Reserven. Bei einer Entnahme werden die stillen Reserven gewinnerhöhend aufgelöst, sog. Aufdeckung stiller Reserven. Auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Warenentnahmen) sind ebenfalls mit den Anschaffungskosten bzw. dem Teilwert anzusetzen. Die Betriebsaufgabe wird in der Praxis als Sonderfall der Entnahme angesehen, weil hierbei alle Wirtschaftsgüter als entnommen gelten.

Praxis-Beispiel: Entnahme von Gegenständen des Umlaufvermögens

Herr Braun betreibt ein Möbelgeschäft. Für seine private Wohnung entnimmt er einen Sessel, den er für 850 EUR eingekauft hat. Den Einkauf hatte Herr Braun auf das Konto „Wareneinkauf“ gebucht. Da es sich bei diesem Konto um ein Aufwandskonto handelt und nicht um ein Bestandskonto, muss die Gewinnminderung wieder rückgängig gemacht werden. Herr Braun erfasst die Entnahme wie folgt:

Teilwert = Einkaufswert = Entnahmewert	850 EUR
Buchwert (Aufwandsbuchung; nach Entnahme nicht mehr im Bestand)	- 0 EUR
Gewinnerhöhung durch die Entnahme =	850 EUR

Konto SKR 03/04 Soll	Kontenbezeichnung	Betrag EUR	Konto SKR 03/04 Haben	Kontenbezeichnung	Betrag EUR
1800/2100	Privatentnahmen allgemein	1.011,50	8910/4620	Entnahme durch den Unternehmer für Zwecke außerhalb des Unternehmens (Waren) 19 % USt	850,00
			1776/3806	Umsatzsteuer 19 %	161,50

Um eine Nutzungsentnahme handelt es sich, wenn der Unternehmer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu betriebsfremden Zwecken nutzt, z. B. den Firmenwagen. Die Nutzungsentnahme ist mit den Selbstkosten anzusetzen. Um eine Leistungsentnahme handelt es sich, wenn betriebliche Leistungen für nicht betriebliche Zwecke in Anspruch genommen werden, z. B. wenn betriebliche Arbeitskräfte eines Garten- und Landschaftsbaubetriebs den privaten Garten pflegen. Entnahmewert sind die anteiligen Personalkosten.

Wie sich Entnahmen auf die Umsatzsteuer auswirken

Unternehmer, die steuerpflichtige Umsätze ausführen, müssen ihre Sachentnahmen und Nutzungsentnahmen der Umsatzsteuer unterwerfen, soweit sie für Vorleistungen einen Vorsteuerabzug beansprucht haben (§ 3 Abs. 1b und 9a UStG). Die Entnahme von Bargeld unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

Bei Unternehmern, die ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, unterliegen die Entnahmen aus dem Betriebsvermögen nicht der Umsatzsteuer. Das gilt auch für Kleinunternehmer. Entnimmt der Unternehmer Gegenstände aus seinem Unternehmen, bei denen er ganz oder teilweise die Vorsteuern abziehen konnte, unterliegt diese Entnahme der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG). Dabei spielt es keine Rolle, ob Anlage- oder Umlaufvermögen entnommen wird. Jede Entnahme aus dem Betriebsvermögen für außerbetriebliche Zwecke, z. B. auch eine Sachspende, unterliegt dann der Umsatzsteuer.

Bemessungsgrundlage ist hierbei der Wiederbeschaffungswert (§ 10 Abs. 4 UStG). Voraussetzung ist ebenfalls, dass bei der Anschaffung die Vorsteuern abgezogen werden konnten.

Umsatzsteuer bei einer Nutzungsentnahme:**Vorsteuerabzug entscheidend**

Die private Nutzung betrieblicher Gegenstände wird als entgeltliche sonstige Leistung der Umsatzsteuer unterworfen. Der Unternehmer berechnet die Umsatzsteuer nach dem Kostenanteil, der auf die private Nutzung entfällt. Dieser Grundsatz gilt jedoch nur, soweit es sich um Aufwendungen handelt, bei denen er Vorsteuer geltend machen konnte (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Der Unternehmer muss aus der Bemessungsgrundlage solche Kosten herausrechnen, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich war. Es spielt keine Rolle, ob der Vorsteuerabzug entfällt, weil

- der Unternehmer ausschließlich steuerfreie Umsätze erbringt oder
- er Leistungen von jemandem erhält, der keine Umsatzsteuer ausweisen darf, oder
- es sich um Aufwendungen ohne Umsatzsteuer handelt, wie z. B. Steuern, Gebühren, Versicherungen, Beiträge.

Umsatzsteuer bei einer Leistungsentnahme:**Vorsteuerabzug nicht entscheidend**

Sonstige Leistungen, die nicht mit der Verwendung eines betrieblichen Gegenstandes im Zusammenhang stehen, unterliegen der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG). Bei der Leistungsentnahme spielt es keine Rolle, ob und inwieweit vorweg ein Vorsteuerabzug möglich war.

Praxis-Beispiel: Umsatzsteuer bei einer Leistungsentnahme

Herr Bauer beschäftigt in seinem Unternehmen einen Arbeitnehmer mit einem monatlichen Arbeitslohn von 3.000 EUR. Dieser Arbeitnehmer pflegt auch den privaten Garten von Herrn Bauer. Auf die private Gartenpflege entfallen 20 % seiner gesamten Arbeitszeit.

Herr Bauer entnimmt eine sonstige Leistung und zwar in Höhe von

3.000 EUR × 20 % =	600,00 EUR
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	114,00 EUR
Entnahme insgesamt	714,00 EUR

Buchungsvorschlag:

Konto SKR 03/04 Soll	Kontenbezeichnung	Betrag EUR	Konto SKR 03/04 Haben	Kontenbezeichnung	Betrag EUR
1800/2100	Privatentnahmen allgemein	714	8925/4660	Unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung 19 % USt	600
			1776/3806	Umsatzsteuer 19 % USt	114

Was bei Entnahmen beachtet werden muss**Wann Wirtschaftsgüter nicht entnommen werden können:
Zuordnung Betriebs- vs. Privatvermögen entscheidend**

Wirtschaftsgüter, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, können nicht entnommen werden, solange der betriebliche Zusammenhang besteht. Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die eng mit dem Betrieb zusammenhängen und objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind, z. B. Fabrik- und Bürogebäude, Büromöbel usw. Bewegliche Wirtschaftsgüter gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie zu mehr als 50 % für betriebliche Zwecke genutzt werden.

Alle Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Privatvermögen noch notwendiges Betriebsvermögen sind, können als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden (mehr als 10 % bis 50 % betriebliche Nutzung). Wirtschaftsgüter, die zum notwendigen Privatvermögen gehören, dürfen nicht als Betriebsvermögen ausgewiesen werden.

Wirtschaftsgüter, die weder mittelbar noch unmittelbar in einer Beziehung zum Betrieb stehen, wie z. B. das private Einfamilienhaus, Schmuck, Briefmarkensammlung und Hausrat, gehören zum Privatvermögen. Wirtschaftsgüter, die zu weniger als 10 % für betriebliche Zwecke genutzt werden, sind und bleiben Privatvermögen. Sollte das Wirtschaftsgut unzutreffend als Betriebsvermögen ausgewiesen worden sein, muss der Ausweis korrigiert werden. Diese Korrektur ist allerdings keine Privatentnahme.

Automatische Entnahme durch Nutzungsänderung

Wenn der Unternehmer die Nutzung eines Wirtschafts-

guts so verändert, dass es dadurch notwendiges Privatvermögen wird, entnimmt er das Wirtschaftsgut durch die Nutzungsänderung automatisch. Es spielt keine Rolle, ob der Vorgang gebucht wird oder nicht.

Entnahmehandlung des Unternehmers als Voraussetzung für eine Entnahme

Eine Entnahme setzt eine Handlung des Unternehmers voraus. Wenn der Unternehmer gewillkürtes Betriebsvermögen entnehmen will, muss er dies in seiner Buchführung deutlich zum Ausdruck bringen (Indiz). In anderen Fällen erfolgt die Entnahme dadurch, dass der Unternehmer selbst bewusst oder unbewusst die betriebliche Nutzung von Wirtschaftsgütern verändert.

Ein Unternehmer kann durch seine Handlungsweise einen Gegenstand aus dem Betriebsvermögen entnehmen, indem er den Gegenstand nach außen deutlich erkennbar privat verwendet.

! Wichtig: Wird ein Gegenstand des Betriebsvermögens für Überschusseinkünfte verwendet, z. B. für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, handelt es sich ebenfalls um eine private Verwendung.

Maßgebend ist somit das tatsächliche Handeln. Der innere Entschluss des Unternehmers eine Entnahme tätigen zu wollen, ist nicht ausreichend.

Nachfolgend Beispiele für Privatentnahmen durch tatsächliche Handlungen:

- Der Unternehmer entnimmt zum Verkauf bestimmte Waren für den privaten Bedarf aus seinem Warenlager.

- Der Unternehmer schenkt seiner Tochter den bisherigen Firmenwagen zum Geburtstag.
- Der Unternehmer nutzt den Firmenwagen für private Fahrten. Sollte die betriebliche Nutzung trotz der privaten Fahrten über 50 % der Gesamtnutzung des Fahrzeugs liegen, wird nicht das gesamte Fahrzeug, sondern lediglich die privaten Fahrten „entnommen“.
- Ein Bauunternehmer lässt sein Mehrfamilienhaus renovieren, das ausschließlich zu Wohnzwecken vermietet ist. Bei der Verwendung des firmeneigenen Baumaterials und dem Einsatz seiner Arbeitskräfte handelt es sich um Entnahmen.

Entnahme durch Nutzungsänderung

Der Unternehmer kann die Bindung eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen verändern, indem er die Nutzung verändert. Er entnimmt das Wirtschaftsgut jedoch nur dann, wenn durch die Nutzungsänderung notwendiges Privatvermögen entsteht (die betriebliche Nutzung also unter 10 % sinkt).

! Wichtig: Ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens, das nicht mehr genutzt wird, bleibt Betriebsvermögen, solange keine private Nutzung stattfindet. So entnimmt der Unternehmer ein Grundstück, das er bisher betrieblich genutzt hat, nicht dadurch, dass er die Nutzung insgesamt beendet.

Praxis-Beispiel: Nutzungsänderung eines Grundstücks

Herr Braun hat ein unbebautes Grundstück als betrieblichen Lagerplatz genutzt. Es gehörte daher zu seinem notwendigen Betriebsvermögen. Da die Lagerhaltung nicht mehr erforderlich ist, stellt er die Nutzung als Lagerplatz ein. Das Grundstück bleibt zunächst ungenutzt.

Nach zwei Jahren beginnt der Unternehmer mit der Bebauung des Grundstücks. Er errichtet auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus, das er für seine eigenen Wohnzwecke nutzen will. Die Fertigstellung und Nutzung zu privaten Wohnzwecken beginnt am 1.1. des folgenden Jahres.

Herr Braun entnimmt das Grundstück nicht dadurch, dass er die betriebliche Nutzung einstellt. Für die Zeit der Nichtnutzung kann das Grundstück im Betriebsvermögen verbleiben. Der Beginn der Bebauung mit einem Einfamilienhaus führt ebenfalls noch nicht zur Entnahme des Grundstücks. Die Entnahme erfolgt zwingend mit der privaten Nutzung. Allerdings hat der Unternehmer die Möglichkeit, das Grundstück jederzeit nach dem Ende der betrieblichen Nutzung freiwillig zu entnehmen.

Entnahme bei Gebäuden durch die Nutzung zu privaten Wohnzwecken

Bei einem Gebäude ist jede Nutzungsart als ein eigenständiges Wirtschaftsgut anzusehen. Ein Gebäude kann somit – abhängig von der Nutzung – aus 4 verschiedenen Wirtschaftsgütern bestehen:

- eigenbetrieblich genutztes Wirtschaftsgut,
- fremdbetrieblich genutztes Wirtschaftsgut,
- zu Wohnzwecken vermietetes Wirtschaftsgut und
- zu eigenen Wohnzwecken genutztes Wirtschaftsgut.

Ein Gebäude oder ein Gebäudeteil, das zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, gehört immer zum notwendigen Privatvermögen. Wenn ein Unternehmer auf einem unbebauten Grundstück ein Gebäude errichtet, das sowohl eigenbetrieblichen Zwecken als auch eigenen Wohnzwecken dient, entnimmt er den anteiligen Grund und Boden, der auf die eigengenutzte Wohnung entfällt. Der Grund und Boden ist anteilig nach den Wohn- bzw. Nutzflächen aufzuteilen.

Praxis-Beispiel: Entnahme durch Bebauung

Im Betriebsvermögen von Herrn Meier befindet sich ein unbebautes Grundstück, das er vor 15 Jahren für umgerechnet 40.000 EUR erworben hat. Der Grundstückswert beträgt heute 120.000 EUR. Nach diesen 15 Jahren errichtet er auf diesem Grundstück ein 2-stöckiges Gebäude. Das Erdgeschoss (50 %) nutzt er für seine betrieblichen Zwecke und das Obergeschoss (50 %) für private Wohnzwecke. Durch die 50-%-ige Privatnutzung des Objekts entnimmt er automatisch 50 % des Grund und Bodens. Den Entnahmegewinn ermittelt Herr Meier wie folgt:

Aktueller Wert = 120.000 EUR × 50 % =	60.000 EUR
abzüglich Anschaffungskosten vor	
15 Jahren: 40.000 EUR × 50 % =	20.000 EUR
Entnahmegewinn = laufender Gewinn =	40.000 EUR

Besonderheiten bei der Umsatzsteuer: Bei Gebäuden, bei denen die Baugenehmigung nach dem 31.12.2010 erteilt wurde oder bei denen mit den Herstellungsarbeiten nach dem 31.12.2010 begonnen wurde, kann bei einer teilweise unternehmerischen und teilweise privaten Nutzung die Vorsteuer nur für den betrieblich genutzten Teil beansprucht werden.

Der Unternehmer kann, auch wenn der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil nicht möglich ist, das Objekt insgesamt seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen. Diese Zuordnung bringt keine Nachteile mit sich. Vorteil der Zuordnung: Bei einer Nutzungsänderung be-

Praxis-Beispiel: Parallele Entnahme und Einlage

Herr Meier hat für 400.000 EUR zzgl. 76.000 EUR Umsatzsteuer ein 2-stöckiges Gebäude errichtet. Das EG (50 %) nutzt er für private Wohnzwecke und das OG (50 %) für seine betrieblichen Zwecke. Er ordnet das gesamte Gebäude seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zu. Herr Meier kann dadurch ($76.000 \text{ EUR} \times 50 \% =$) von 38.000 EUR die Vorsteuer abziehen und den eigenbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes in seiner Bilanz mit 200.000 EUR ausweisen.

Nach Ablauf von 3,5 Jahren verlegt er das Büro ins EG und nutzt das OG als Wohnung. Dieser Nutzungswechsel führt dazu, dass Herr Meier das OG aus dem Betriebsvermögen entnimmt und das UG ins Betriebsvermögen einlegt. Die Entnahme erfolgt zum Teilwert. Falls dieser höher ist als der Buchwert, ist die Differenz als laufender Gewinn zu versteuern. Die Einlage des EG erfolgt zum tatsächlichen Wert, von dem dann die Abschreibung zu berechnen ist. Da das gesamte Gebäude zum umsatzsteuerlichen Unternehmen gehört, kann Herr Meier nunmehr die Vorsteuer für das EG geltend machen, während der beanspruchte Vorsteueranspruch aus dem OG korrigiert werden muss. Per Saldo führt der Wechsel somit nicht zu einer zusätzlichen Umsatzsteuerbelastung.

steht die Möglichkeit, bisher nicht beanspruchte Vorsteuerbeträge gemäß § 15a UStG nachträglich (innerhalb des Berichtigungszeitraums von 10 Jahren) geltend zu machen. Ohne ausdrückliche Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen entfällt diese Möglichkeit. Beabsichtigt der Unternehmer innerhalb des Berichtigungszeitraums gem. § 15a UStG bestimmte, bislang privat genutzte Gebäudeteile zu renovieren, kann es von

Vorteil sein, die Gebäudeteile (wie im Beispiel des Herrn Meier) nunmehr betrieblich zu nutzen. Vor größeren Instandhaltungs- oder Renovierungsarbeiten sollte diese Möglichkeit in Betracht gezogen werden, um Vorsteuervolumen nutzen zu können.

Entnahme im Rahmen der Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen

Überführt ein Mitunternehmer ein Wirtschaftsgut aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, erfolgt die Buchung erfolgsneutral unter der Voraussetzung, dass das Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen wird (§ 6 Abs. 5 EStG).

Im Rahmen der Buchhaltung ist das zu übertragende Wirtschaftsgut im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers als Entnahme auszubuchen. Der Zugang des Wirtschaftsguts in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft erfolgt über die Einlagenbuchung. 



**Haufe Arbeitshilfen online –
die ideale Ergänzung für Ihre
„bilanz + buchhaltung“**

Sichern Sie sich Ihren kostenlosen Online-Zugang zu einem breiten Angebot von Rechnern, Checklisten, Mustervorlagen, zahlreichen Steuerformularen und mehr als 100 Wirtschafts- und Steuergesetzen sowie News aus dem Finanz- und Rechnungswesen.

Senden Sie uns eine E-Mail an sonderaktion@haufe.de unter Angabe von Namen, Adresse und Kundennummer, oder rufen Sie uns unter **0800 5050445 (kostenlos)** an, um Ihren kostenlosen Zugang zu erhalten.

Praxis-Beispiel: Übertragung eines unbebauten Grundstücks des Kommanditisten an die KG

Mitunternehmer X (Kommanditist) der XYZ-KG überträgt sein unbebautes Grundstück, das die Gesellschaft bislang als Lagerfläche genutzt hat, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die KG. Der Buchwert des Grundstücks beträgt zum Zeitpunkt der Übertragung 250.000 EUR. X hat das vorher als Sonderbetriebsvermögen überlassene Grundstück wie folgt auszubuchen:

Konto SKR 03/04 Soll	Kontenbezeichnung	Betrag EUR	Konto SKR 03/04 Haben	Kontenbezeichnung	Betrag EUR
1900/2500	Privatentnahme Teilhaber	250.000	0065/0215	unbebautes Grundstück	250.000

Die XYZ-KG hat das Grundstück wie folgt einzubuchen:

Konto SKR 03/04 Soll	Kontenbezeichnung	Betrag EUR	Konto SKR 03/04 Haben	Kontenbezeichnung	Betrag EUR
0065/0215	unbebautes Grundstück	250.000	1990/2580	Privateinlage Gesellschafter X	250.000